Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.192/2004/kil

Urteil vom 4. Oktober 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Müller, Merkli,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
X. und Y._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Fürsprecher
Alfred Meier,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Münstergasse 3, 3011 Bern,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern, Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1999/2000 (Jahressteuern),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. Februar 2004.

Sachverhalt:
A.
X._____ ist selbständig erwerbender Liegenschaftenhändler. Am 3. März 2003 schloss die Steuerverwaltung des Kantons Bern ein Einspracheverfahren ab und belegte ihn und seine Ehefrau für die in den Jahren 1999 und 2000 (Übergangsperiode) erzielten ausserordentlichen Einkünfte von Fr. 804'100.– (1999) bzw. Fr. 1'196'600.– (2000) je mit einer direkten Bundessteuer.
B.
Am 1. April 2003 gelangten die Eheleute X. und Y._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern, welche ihre Beschwerde mit Entscheid vom 17. Februar 2004 abwies.
C.
Am 29. März 2004 haben die Eheleute X. und Y._____ beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht. Sie beantragen, dass von den Veräusserungsgewinnen eine Pauschale von 5 % vom Veräusserungserlös abgezogen werde und die Veranlagungen neu auf Fr. 499'800.– (1999) und Fr. 1'093'500.– (2000) festzusetzen seien.

Die Rekurskommission und die kantonale Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Gemäss Antrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) ist die Angelegenheit an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern weiterzuleiten bzw. die Beschwerde abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend die direkte Bundessteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember

1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]sowie Art. 98 lit. g OG und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [Bundessteuergesetz, DBG; SR 642.11]).

Verfahrensgegenstand bilden Veranlagungen aus den Jahren 1999 und 2000. Diese sind ergangen vor Ablauf der den Kantonen nach Art. 72 Abs. 1 des seit dem 1. Januar 1993 gültigen Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) zur Anpassung ihrer Gesetze eingeräumten Frist von acht Jahren nach Inkrafttreten des Gesetzes. Die Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer und die harmonisierten kantonalen Steuern einen einheitlichen Instanzenzug zu schaffen, findet hier somit noch keine Anwendung. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern stellt deshalb einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid im Sinne von Art. 98 lit. g OG dar.

Zwar hat das Bundesgericht in BGE 130 II 65 ff. festgestellt, dass ein Kanton, der für die harmonisierten kantonalen Steuern den Weiterzug des Beschwerdeentscheids an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz erlaubt, denselben Rechtsmittelzug auch für die direkte Bundessteuer vorsehen muss. Diese Rechtsprechung erfasst jedoch nicht die Sondersteuern gemäss Art. 218 DBG (Wechsel der zeitlichen Bemessung), die in die Zeit vor dem Ablauf der Harmonisierungsfrist von Art. 72 StHG (2001) fallen. Vor dem 1. Januar 2001 musste namentlich das Verfahrensrecht nicht harmonisiert sein; daher kann von den Kantonen - entgegen den Einwänden der Beschwerdeführer und der Eidgenössischen Steuerverwaltung - nicht verlangt werden, bereits vor diesem Zeitpunkt einen parallelen Rechtsmittelweg für Bundes- und kantonale Steuersachen bereitzustellen, auch wenn das materielle Recht bezüglich des Spezialbereichs des Übergangs zur einjährigen Gegenwartsbesteuerung bereits ab 1999 harmonisiert ist, weshalb gegen entsprechende Jahressteuerveranlagungen gestützt auf kantonales Recht gemäss Art. 69 StHG ausnahmsweise bereits die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht offen steht (Urteil 2P.202/2002//2A.455/2002 vom 16. September 2003 E. 2). Die Rechtsprechung gemäss BGE 130 II 65 ff. gilt demnach erst ab dem Steuerjahr 2001 (Urteile 2A.45/2003 vom 29. Juli 2004 E. 1.1, 2A.421/2003 vom 15. März 2004 E. 1).

Die Beschwerdeführer sind als betroffene Steuerpflichtige zur Beschwerde legitimiert (Art. 103 lit. a OG). Auf ihre frist- und formgerecht eingereichte Eingabe ist daher einzutreten.

1.2 Im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde prüft das Bundesgericht von Amtes wegen und frei, ob Bundesrecht verletzt worden ist. In Abgabestreitigkeiten ist es grundsätzlich weder an die Parteibegehren noch an deren Begründung gebunden (Art. 114 Abs. 1 zweiter Satz OG). Es kann deshalb die Beschwerde auch aus andern als den im Verfahren vorgebrachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.). Die Feststellung des Sachverhalts bindet das Bundesgericht indessen im Rahmen von Art. 105 Abs. 2 OG.

2.

2.1 Nach Art. 218 DBG wird die Einkommenssteuer der natürlichen Personen für die erste Steuerperiode nach dem Wechsel gemäss Art. 41 DBG nach neuem Recht veranlagt (Abs. 1). Ausserordentliche Einkünfte, die in den beiden Vorjahren oder in einem Geschäftsjahr erzielt werden, das in diesen Jahren abgeschlossen wird, unterliegen für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahressteuer zu dem Satz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt (Abs. 2). Als ausserordentliche Einkünfte gelten insbesondere Kapitalleistungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne, sowie, in sinngemässer Anwendung von Art. 206 Abs. 3 DBG, ausserordentliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Abs. 3).

2.2 Streitig ist die Berechnung des vom Beschwerdeführer als Liegenschaftenhändler in der Bemessungslücke erzielten Kapitalgewinns, mithin die Möglichkeit des Abzugs einer Unkostenpauschale von 5 % von den erzielten Einkünften.

2.2.1 Nach Art. 218 Abs. 2 DBG können nur solche Aufwendungen, die mit der Erzielung der ausserordentlichen Einkünfte unmittelbar zusammenhängen, abgezogen werden. Dabei ist von verbuchten Aufwendungen auszugehen, welche in einem direkten Zusammenhang mit dem Erwerb von ausserordentlichen Einkünften stehen (vgl. Kreisscheiben Nr. 6 der EStV vom 20. August 1999 betreffend den Übergang von der zweijährigen Pränumerando- zur einjährigen Postnumerando-Besteuerung bei natürlichen Personen, in ASA 68 384 Ziff. 253 S. 388). Der Beschwerdeführer behauptet selber nicht, entsprechende Buchungen vorgenommen zu haben.

2.2.2 Die kantonalen Steuerbehörden haben dem Beschwerdeführer gestattet, den Baugesellschaften, an denen er beteiligt ist, Provisionen von mehr als Fr. 1,5 Mio. in Rechnung zu stellen. Um diesen Betrag verminderte

sich der besteuerte Kapitalgewinn aus den Liegenschaftsverkäufen. Es scheint fraglich, ob dieses Vorgehen zulässig war, da die Baugesellschaften keine selbständigen Steuersubjekte darstellen und die Provisionen daher eigentlich als fiktiv zu gelten haben; auf jeden Fall wird dadurch die Berücksichtigung weiterer pauschalierter Unkosten - wie die Beschwerdeführer dies beantragen - zum vornherein ausgeschlossen.
2.3 Was die Beschwerdeführer einwenden, überzeugt nicht:
2.3.1 Soweit sie auf die Praxis verweisen, wonach im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht für die allgemeinen Unkosten des Liegenschaftenhändlers ein Pauschalabzug von 5 % gestattet wird (vgl. zum Ganzen: BGE 111 Ia 220 E. 2d S. 226 f.; siehe auch ASA 62 570 E. 3b S. 575, 2P.173/1992; ASA 62 720 E. 5b S. 729, 2P.118/1992; ASA 56 569 E. 4c S. 572, P 1683/84), handelt es sich um die Aufteilung der Unkosten des Liegenschaftenhändlers zwischen dem Liegenschaftskanton und dem Sitzkanton. Danach sind Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften ausschliesslich im Liegenschaftskanton steuerbar. Dieser hat unabhängig von der Ausgestaltung der Grundstückgewinnbesteuerung alle Aufwendungen zu übernehmen, die mit dem Verkauf der Liegenschaften zusammenhängen. Es geht dabei somit um eine ganz andere (interkantonale) Problematik als hier.
2.3.2 Zu Unrecht macht der Beschwerdeführer geltend, er werde gegenüber allein tätigen Liegenschaftenhändlern rechtsungleich behandelt: Solche Liegenschaftenhändler - die ausserhalb von Konsortien tätig sind - könnten sich selber gar keine Provisionen belasten, wie er es getan hat.
2.3.3 Schliesslich ergibt sich auch aus der von den Beschwerdeführern zitierten kantonalen Praxisfestlegung, woran das Bundesgericht grundsätzlich ohnehin nicht gebunden wäre, nichts anderes: Die Regelung gemäss Zusatz-Wegleitung Übergangsperiode zum Ausfüllen der Steuererklärung, welche auf einer Praxisfestlegung der kantonalen Steuerverwaltung vom November 1997 (vgl. Die neue Steuerpraxis [NStP]1997 S. 172 f.) beruht, bezieht sich auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 23. Oktober 1996 (ASA 66 232 ff., 2A.425/1995). Danach sind unter dem Regime des bis Ende 1994 gültigen Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer die bei Zwischenveranlagung oder Aufhören der Steuerpflicht erzielten ausserordentlichen Gewinne aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel vollumfänglich der Jahressteuer unterworfen, ohne dass ein ordentlicher Betriebsertrag, der von der Steuer auszunehmen wäre, zu berücksichtigen ist. Davon zu unterscheiden ist die hier massgebliche Regelung nach Art. 218 Abs. 2 DBG, das heisst der Abzug von Aufwendungen, die mit der Erzielung der ausserordentlichen Einkünfte unmittelbar zusammenhängen.
2.4 Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz den Beschwerdeführern aufgrund der als Aufwand berücksichtigten Provisionen den Abzug weiterer Aufwendungen verweigert hat. Im Übrigen sind die Berechnungen der Veranlagungen bzw. der geschuldetenen direkten Bundessteuern nicht bestritten.
3.
Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend werden die Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 153, 153a und 156 Abs. 1 und 7 OG). Es sind keine Parteientschädigungen geschuldet (vgl. Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 4. Oktober 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: